



解説

公開草案「財務報告のための 概念フレームワーク：報告企業」

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ
川西 安喜



はじめに

米国財務会計基準審議会（FASB）は2010年3月11日、財務会計概念書案（公開草案）「財務報告のための概念フレームワーク：報告企業」（以下「本公開草案」という。）を公表した。本公開草案は、FASBと、国際会計基準審議会（IASB）との共同プロジェクトである、概念フレームワーク・プロジェクトの中の報告企業フェーズの成果であり、両ボードが、2008年5月に公表した討議資料「財務報告のための概念フレームワーク：報告企業」（以下「討議資料」という。）に寄せられた84通のコメントや、市場関係者との議論をとおして得た意見を検討した上で、作成されたものである。IASBも同日、同じ内容の公開草案を公表して

いる。

筆者は、FASBのスタッフとして、概念フレームワーク・プロジェクトに参加し、本公開草案の起草に携わってきたことから、本稿では、本公開草案について解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBとIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

財務報告の目的と報告企業の概念の関係

本公開草案は、財務報告の目的と報告企業の概念の関係について、次のように述べている。

一般目的の財務報告の目的は、企業に資源を提供するかどうかの意思決定を行ったり、企業の経営者及び統治機関が、提供された資源を効率的かつ効果的に使用したかどうかの評価を行ったりする上で、有用な、報告企業に関する財務情報を提供することにある。報

告企業の概念は、この目的をよりよく達成することを意図している。

財務報告の目的が「報告企業」に言及しているため、報告企業の概念は、これの意味するところを明らかにすることを通じて、よりよく財務報告の目的を達成することを意図している。

なお、ここでいう「企業」は、法律上の企業に限定していないことに留意する必要がある。

報告企業とは何か

〔説明〕

IASBの「財務諸表の作成及び表示のためのフレームワーク」は、その第8項において、「報告企業とは、その企業に関する財務情報の主たる源泉として、財務諸表に依拠する利用者が存在する企業である」と定義している。FASBの財務会計概念書は、報告企業の定義や、報告企業を特定する方法に関する議論を含んでいない。

本公開草案は、報告企業を、次のように説明している。

報告企業とは、企業に資源を提供するかどうかの意思決定を行ったり、企業の経営者及び統治機関が、提供された資源を効率的かつ効果的に使用したかどうかの評価を行ったりする上で、必要な情報を、直接、入手することができない、現在又は将来の、株主²、貸付者、及びその他の債権者にとって、その財務情報が有用である可能性のある、経済活動の画定された領域である。

討議資料は、「報告企業とは、現在及び将来の、株主、貸付者、及びその他の資本提供者にとって関心のある、事業活動の画定された領域である」と説明していた。この説明について、討議資料へのコメント提出者は、主に以下の2つの点を指摘した。

まず、株主、貸付者、及びその他の資本提供者の「関心」が何であるかを明確にすべきである、ということである。両ボードは、財務報告の目的と結び付け、この「関心」が、企業に資源を提供するかどうかの意思決定を行ったり、企業の経営者及び統治機関が、提供された資源を効率的かつ効果的に使用したかどうかの評価を行ったりする上で、必要な情報を入手することであるとした。

次に、「事業活動」における「事業」が、両ボードの事業結合会計基準に定義されている「事業」と同じであるかどうかを明確にすべきである、ということである。両ボードは、事業結合会計基準における「事業」は、異なる目的で定義されたものであり、報告企業概念にもこの定義を用いるには、あまりにも限定的で

ある、との結論に至った。「事業」を「経済」に置き換えれば、このような問題は発生せず、また、非営利企業に概念を適用する場合に、「経済」という用語の方が適切である可能性が高いことから、両ボードは、「事業」を「経済」に置き換えることにした。

【報告企業の3つの特徴】

本公開草案は、報告企業には、次のような特徴があると述べている。

報告企業には3つの特徴がある。

- 企業の経済活動が、現に遂行されているか、これまで遂行されていたか、これから遂行される。
- 企業の経済活動を、他の企業、及び企業が存在する経済環境から客観的に識別することができる。
- 企業の経済活動に関する財務情報が、企業に資源を提供するかどうかの意思決定を行ったり、企業の経営者及び統治機関が、提供された資源を効率的かつ効果的に使用したかどうかの評価を行ったりする上で、有用である可能性がある。

これらの特徴は、報告企業を特定する上での必要条件であるが、必ずしも十分条件ではない。

前述のように、討議資料は、報告企業を「事業活動の画定された領域」である、と説明していた。これについて、討議資料へのコメント提出者は、活動を休止している企業や、操業を開始していない企業が、報告企業になることができない可能性がある、と指摘した。両ボードは、これらの企業が報告企業となることを禁

止することを意図しておらず、経済活動は、現に遂行されているか、これまで遂行されていたか、これから遂行されればよいことを確認し、報告企業の特徴の1つに挙げることにより、この点を明示することにした。

また、本公開草案は、報告企業の3つの特徴の適用に関連して、次のように述べている。

特定の状況において、報告企業を特定するに当たっては、現に遂行されているか、これまで遂行されていたか、これから遂行される、経済活動の範囲を考慮しなければならない。法律上の企業³の存在は、報告企業を特定する上で、必要条件でも、十分条件でもない。報告企業には、2つ以上の企業を含めることができ、逆に、単一の企業の一部であってもよい。

法律上の企業と、企業の一部について、本公開草案は、以下のように、さらに詳しく述べている。

【法律上の企業】

本公開草案は、法律上の企業について、次のように述べている。

経済活動を遂行する、単一の法律上の企業で、他の企業を全く支配していない企業は、報告企業の要件を満たす可能性が高い。すべてではないにしても、ほとんどの法律上の企業は、報告企業となる可能性がある。しかし、例えば、ある企業の経済活動が他の企業の経済活動と混在しており、これらの企業の経済活動を客観的に識別する基礎が存在しない場合には、単一の法律上の企業が、報告企業の要件を満たさない可能性がある。

法域によっては、これらの企業が法律の下でも別個の企業であるかどうかについて問題となる可能性がある。

討議資料へのコメント提出者の中には、すべての法律上の企業は、それ自身、報告企業の要件を満たす、と主張する者がいた。しかし、両ボードは、2つの法律上の企業の境界が形だけのものであることがあるため、この主張を退けた。例えば、2つの法律上の企業について、それぞれの経済活動を客観的に識別できなくなるほどに、資源、請求権、及び活動が混在していることがある。このような場合、2つの法律上の企業が、併せて単一の報告企業を構成している可能性が高い。

【企業の一部】

本公開草案は、企業の一部について、次のように述べている。

企業の一部は、その一部分を企業の他の部分から識別することができ、かつ、企業の一部についての財務情報が、その一部分に資源を提供するかどうかの意思決定を行う上で、有用である可能性がある場合に、報告企業の要件を満たすことがある。例えば、潜在的な株主は、企業の支店又は部門の買収を検討していることがある。

経済活動の多くは、会社、信託、パートナーシップ又は法人格のある社団等、法律上の仕組みを用いて遂行されているが、すべての経済活動がそのように遂行されているわけではない。経済活動の中には、法律上は所有者から分離していない、個人事業によって遂行されるものがある

が、銀行からの融資を模索する場合や、経済活動の潜在的な買い手に情報を提供する場合等、このような経済活動に関連して、一般目的の財務報告に対するニーズがある場合がある。法域によっては、在外企業の法人格のない支店が、その支店の、現在及び将来の、貸付者又はその他の債権者に財務情報を提供することを要求されていることがある。

連結財務諸表

【支配の概念】

① 概念フレームワークにおける取扱い

討議資料は、企業による他の企業の支配について、詳細に論点の検討を行った。討議資料へのコメント提出者は、一般に、両ボードの予備的見解に賛同したが、コメント提出者の中には、これらの論点は、概念フレームワークではなく、会計基準において扱うべきである、と主張する者もいた。両ボードは、この意見に同意し、概念フレームワークでは、企業による他の企業の支配を一般的な表現によって定義し、詳細は会計基準において定めることを決定した。

② 資産の定義との関係

支配の概念は、既存の概念フレームワークの資産の定義と、単一の報告企業として報告すべき、企業グループの構成を決定するための会計基準（連結に関する会計基準）の双方において使用されている。両ボードは、単一の報告企業として報告すべき、企業グループの構成を決定するための基礎を、資産の定義に揃える必要はない、という討議資料における見解を再確認した。既存の概念フレー

ムワークの資産の定義は、「企業」に言及しているため、企業の構成要素を決定するために資産の定義を使用することは循環論法であるということもできる。また、同じ論法は、負債の定義や、その他の財務諸表の構成要素にも適用することができる。したがって、両ボードは、報告企業概念は、報告する企業の構成要素をまず決定し、その後で、その企業に対して資産（及びその他の財務諸表の構成要素）の定義を適用すべきである、との結論に至った。

③ 支配の定義

本公開草案は、企業による他の企業の支配について、次のように述べている。

企業は、自らのために便益を生成する（又は損失を制限する）ように、他の企業の活動を指図する力を有している場合に、この他の企業を支配している。

一般的な意味で、支配は、力、特に、何かを指図する力と同義である、と考えることができる。しかし、財務報告においては、ある企業が、第三者の受託者又は代理人として、他の企業に対し力を有しているような場合を除外するため、支配に、便益に関する要素が含まれる。このことは、現在、使用されている会計基準の全部ではないにしても、そのほとんどと整合している。

企業による他の企業の支配は、力と便益の双方に言及している。便益は、正となることも負となることもあり、大まかに、「リスクと経済価値」と表現することもできる。討議資料へのコメント提出者の中には、グループ報告企業の構成をリスクと

経済価値のみに基づき行う（すなわち、力の概念を用いない）ことを強く主張する者がいた。討議資料において、両ボードは、リスクと経済価値の概念は、それだけでは、グループ報告企業の構成を決定するための、概念的に堅固な基礎にならない、との見解を示した。リスクと経済価値の概念は、その基本的な考え方があまりにも大まかであるために、グループに含める対象について、合理的かつ必要な制限を設けるためには、リスクへのエクスポージャー又は経済価値を受け取る権利の最低水準等、何らかの数値規準を設けることが必要になる。討議資料へのコメント提出者のほとんどは、リスクと経済価値の概念のみにより、グループ報告企業の構成を決定することは適切ではない、と両ボードの見解に同意した。

【共同支配】

本公開草案は、共同支配について、次のように述べている。

2つ以上の企業が、自らのために便益を生成する（又は損失を制限する）ように、他の企業の活動を指図する力を共有していることがある。この場合、この他の企業の活動を指図する力を共有している企業は、いずれも、個別にはこの他の企業を支配していない。したがって、これらの企業は、いずれも、自らとこの他の企業を連結ベースで情報を表示することはない。

討議資料へのコメント提出者の中には、2つ以上の企業が他の企業の活動を指図する力を共有している場合にどのように報告企業を決定するかについて、明確にすることを要

求する者がいた。両ボードは、2つ以上の企業が他の企業を共同支配している場合、この他の企業の活動を指図する力を共有している企業は、いずれも、この他の企業を支配していない、との結論に至った。

【重要な影響力】

本公開草案は、重要な影響力について、次のように述べている。

ある企業が、他の企業に対して、「重要な影響力」を有している場合、その企業は、この他の企業を支配していない。ある企業が、他の企業の活動に影響を与えることができるものの、実際にそれらの活動を指図することができない場合には、この他の企業に対して力を有していることにはならない。

両ボードには、「重要な影響力」と呼ばれる関係について報告するための会計基準がある。IAS第28号「関連会社に対する投資」は、「重要な影響力」を、「被投資会社の財務及び営業に関する方針に対する支配又は共同支配ではないものの、これらの方針に関する意思決定に参加する力」であると定義している。FASBによる会計基準のコード化体系Topic 323「投資—持分法及びジョイント・ベンチャー」（当初、会計原則審議会（APB）意見書第18号「普通株式への投資のための持分法による会計処理」として公表）も、同様に定義している。両ボードは、企業が、他の企業に対して「重要な影響力」を有している場合、その企業は、他の企業を支配していない、という予備的見解を再確認した。支配とは異なり、重要な影響力は、排他的ではない。他の企業を支配できるのは、1

つの企業のみであるが、複数の企業が、他の企業に対して、重要な影響力を有することができる。

【連結財務諸表】

本公開草案は、連結財務諸表について、次のように述べている。

ある企業が他の企業を支配している場合、支配企業から、その株主、貸付者、その他の債権者に流入するキャッシュ・フロー及びその他の便益は、被支配企業から得られるキャッシュ・フロー及びその他の便益に大きく依存することが多く、被支配企業から得られたキャッシュ・フローやその他の便益は、被支配企業の活動と、支配企業のこれらの活動に対する指図に依存している。したがって、1つ以上の企業を支配する企業が財務報告書を作成する場合、その企業は連結財務諸表を作成すべきである。連結財務諸表は、最も多くの利用者にとって有用な情報を提供する可能性が最も高い。

経済活動が、単一の法律上の企業によって遂行され、その企業が、他の企業を支配していない場合には、報告企業の境界を特定することは、通常、難しいことではない。しかし、同じ（又は相当類似した）経済活動は、1つの企業が他の企業を支配する形で、2つ以上の企業を用いて遂行することもできる。

次のような例を考える。企業Aは、同一企業内で2つの経済活動を遂行している。企業Aから、企業Aの株主、貸付者、及びその他の債権者への、将来のキャッシュ・フローの見込みは、2つの経済活動が成功するかどうかに依存している。これらの

IFRS

退職給付プロジェクト

IFRS対応プロジェクトチーム発足

- ▼ 400社超の実績
- ▼ 中立性
- ▼ IFRS動向調査
- ▼ グローバルネットワーク

退職給付会計の
専門家が

退職給付会計における
IFRS対応を強力にサポート

<http://www.iicp.co.jp/>

★メールマガジン

連載形式で情報提供

★Webコンテンツ

図表で体系的に説明

★セミナー

洗練された資料と解説

まずは、弊社Webより

IICP

検索

中立系年金コンサルティングファーム
年金業務政令指定法人



経済活動について、そのリスクの高さ、予想収益率、拡張の機会、その他の重要な要因が異なっている可能性があるため、企業のキャッシュ・フローの見込みは、経営者がこれらの経済活動の間でどのように資源を配分するかによって影響を受ける。例えば、株主は、一方の経済活動に投資をしながら、同時に他方の経済活動に投資をしない、ということとはできない。したがって、これらの経済活動は、共に、企業Aという経済活動の画定された領域の一部となる。

企業Bは、企業Aと同じ2つの経済活動を遂行しているが、2つの法律上の企業を使用している。第1の法律上の企業は1つ目の経済活動を遂行し、同時に、2つ目の経済活動を遂行する、第2の法律上の企業の全株式を保有している。この場合、第1の法律上の企業の経営者又は統治機関は、第1の法律上の企業については直接的に、第2の法律上の企業については、その経営者又は統治機関の構成員の選出に参加する能力を通じて間接的に、2つの法律上の企業に対し、力を有している。第1の法律上の企業の株主は、2つの経済活動に投資をしており、そのリターンは、2つの法律上の企業を、併せて1つの単位としてみた場合の、成功又は失敗に依存する。

企業Bは、企業Aと構造が異なっているが、直接、必要な情報を入手することができない、2つの法律上の企業の株主、貸付者、及びその他の債権者の、最も多くの者にとって、その財務情報が有用である可能性のある、経済活動の画定された領域には、2つの法律上の企業の経済活動が含まれることになる。

連結財務諸表は、支配企業と、これが支配するすべての被支配企業の、資源、これに対する請求権、並びに、これらの資源及び請求権の変動に関する情報を含んでいる。両ボードは、1つ以上の企業を支配する企業が財務報告書を作成する場合、連結財務諸表を表示すべきである、との結論に至った。

その他の種類の財務諸表

[個別財務諸表]

支配企業は、それが支配する企業の経済的資源と、これに対する請求権と、これらの経済的資源や請求権の変動に関する情報ではなく、被支配企業への投資とその投資に対するリターンに関する情報を提供する財務諸表を表示することがある。このような「個別財務諸表」は、連結財務諸表とともに表示される場合に、有用な情報を提供することがある。

法域によっては、企業が1つ以上の企業を支配する場合に、個別財務諸表と連結財務諸表を表示することが一般的である。前述のように、両ボードは、1つ以上の企業を支配する企業が、財務報告書を作成する場合、連結財務諸表を表示すべきである、との結論に至った。しかし、両ボードはまた、個別財務諸表も、連結財務諸表と共に表示される場合には、有用な情報を提供することがある、との結論に至った。例えば、個別財務諸表は、被支配企業からの資金の移転に依存することなく、支配企業が合法的に支払うことができる配当水準を評価する上で、有用であ

ることがある。

結合財務諸表

結合財務諸表には、2つ以上の共通支配下にある企業についての情報が含まれている。結合財務諸表には、支配企業に関する情報が含まれず、支配企業が財務報告書を作成しない場合に作成されることが多い。結合財務諸表は、共通支配下にある複数の企業を1つのグループとして、これに関する有用な情報を提供することがある。

前述のように、両ボードは、1つ以上の企業を支配する企業が、財務報告書を作成する場合、連結財務諸表を表示すべきであるとの結論に至った。しかし、すべての支配企業が財務報告書を作成するわけではない。例えば、支配企業が、個人であったり、家族のように個人のグループであったりすることがある。この場合、結合財務諸表は、共通支配下にある複数の企業を1つのグループとして、これに関する有用な情報を提供することがある。

おわりに

両ボードは、現在、すべての種類の企業に適用される、連結に関する共通の会計基準の開発に共同で取り組んでいる。討議資料へのコメント提出者の中には、両ボードの連結プロジェクトが完了してから、報告企業概念の作業に取り組むべきである、と主張する者もいた。しかし、概念フレームワークの主目的は、会計基準の開発を支援することであり、このことは、会計基準よりも概念の開発が優先されることを示唆してい

る。また、報告企業概念は、一般的な表現によって説明されており、この概念が、会計基準レベルのプロジェクトにおいて、両ボードがこれまでに達した結論と矛盾する可能性は低い。したがって、両ボードは、本公開草案の公表及び報告企業概念の完成は、連結に関する共通の会計基準が公表されるまで遅らせるべきではない、との結論に至った。なお、概念フレームワークは、会計基準を開発する際の基礎となるが、適用に当たって、概念フレームワークと会計基準が整合しない場合には、会計基準が優先する。

本公開草案に対するコメント期限は、両ボードともに2010年7月16日であり、コメント提出者は、FASB又はIASBのいずれかにコメントを提出すれば、そのコメントは両ボードによって検討されることになっている。

〈注〉

- 1 entityは、「主体」、「実体」、「事業体」と訳されることがあり、本公開草案についても、文脈によっては、これらの訳の方が、意味がとおりやすい場合があるが、本稿では、一貫性を重視して、「企業」と訳している。
- 2 株式会社以外の企業も想定されているため、厳密には正しくないが、本稿では、equity investor(s)を「株主」と訳している。
- 3 legal entityは、法律による裏付けのある企業という意味で「法人」と訳することもできるが、本稿では、「法律上の企業」と訳している。

〔参考文献〕

Financial Accounting Standards Board, *Preliminary Views "Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity,"* May 29, 2008.

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts (Exposure Draft) "Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity,"* March 11, 2010.

	教材コード	J 0 2 0 5 7 4
	研修コード	2 1 0 4 0 1
	履修単位	1単位